



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721070/2020-65
RESOLUÇÃO	3201-003.690 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	EMBRATEL TVSAT TELECOMUNICACOES SA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se providencie o seguinte: (i) informar a fundamentação legal da inclusão da CONDECINE na base de cálculo da CIDE, (ii) aferir se os valores a título da contribuição destinada à CONDECINE são repassados, remetidos para residente ou domiciliado no exterior, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro, (iii) verificar a procedência ou não dos erros de cálculo apontados pelo Recorrente, assim como demonstrar, de forma detalhada, com identificação das rubricas e valores envolvidos, a apuração da base de cálculo da contribuição lançada, (iv) intimar o contribuinte para que no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, apresente os documentos e esclarecimentos que a autoridade fiscal entender necessários à análise e (v) dar ciência ao contribuinte com a entrega de cópias do parecer/relatório e documentos colacionados aos autos para que exerça o contraditório, no prazo de 30 (trinta) dias.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Marcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Nos termos do acórdão de e-fls 819 a 859 a Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento das Manifestações de Inconformidade, relatou os fatos seguintes que serão reproduzidos:

O auto de infração a folha 61 a 69 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 67.125.506,53, assim discriminado:

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Remessas ao Exterior - CIDE	32.804.253,34
Juros de mora	9.718.063,22
Multa proporcional	24.603.189,97
Total do crédito tributário exigido	67.125.506,53

Descrição da infração imputada

O autuante atribui à autuada a seguinte infração:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CIDE INCIDENTE SOBRE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR - Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuou-se lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações descritas aos dispositivos legais mencionados. Valor apurado conforme relatório fiscal anexo. Datas dos fatos geradores: 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016 e 31/12/2016. Enquadramento legal: arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a fls. 680 a 702, o autuante apresenta a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

ESCOPO DO TRABALHO

☐ O procedimento foi iniciado para se apurar a correta aplicação da legislação tributária no que concerne à contribuição de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE) incidentes sobre remessas ao exterior efetuadas ao longo do ano-calendário de 2016. A abertura do procedimento tomou por base o cruzamento de informações prestadas pelo próprio contribuinte em suas declarações ao fisco (ECF – Escrituração Contábil Fiscal, DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Federais e DIRF – Declaração de Imposto de Renda na Fonte) e os pagamentos efetuados no período. Os cruzamentos das informações revelaram indícios de falta de recolhimento da CIDE, motivo da distribuição do procedimento para ação fiscal direta na fiscalizada. Foram então reunidos documentos de forma a verificar a correta aplicação da legislação da CIDE-remessas. Inicialmente foi preciso checar as informações prestadas na ECF acerca dos valores informados como importação de serviços.

¶ No transcorrer do procedimento, foi constatada a ocorrência do fato gerador da CIDE, não declarada em DCTF (Declaração de débitos e créditos tributários federais) e não recolhida aos cofres públicos, incidente sobre o pagamento, por meio de remessas ou da utilização de recursos mantidos no exterior, a diversos fornecedores não residentes no país em contrapartida da cessão de direitos autorais (royalties), tais como: direitos para transmissão de filmes, direitos para transmissão de programas esportivos, direitos para exibir e produzir programas de entretenimento, e outros. No pagamento, creditamento, entrega ou remessa ao exterior para fruição de tais direitos há a incidência da CIDE, e foi constatado, a partir dos documentos coletados durante o procedimento de fiscalização, que a contribuinte deixou de apurar e recolher a contribuição, descumprindo o comando legal.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

¶ A CIDE foi instituída, nos termos do art. 149 da Constituição, pela Lei nº 10.168/2000 para fazer face ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à Inovação instituído no mesmo diploma legal. A CIDE, inicialmente era exigida das pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como das signatárias de contratos que implicassem em transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Posteriormente, com a modificação produzida pela Lei nº 10.332/2001, a CIDE também passou a ser exigida, a partir de janeiro de 2002, das pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

¶ Assim, resta claro que, desde janeiro de 2002, as remessas para residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties, a qualquer título, são hipóteses de ocorrência do fato gerador da CIDE. Observe-se que o comando legal previsto na regra de incidência da CIDE sobre remessas vinculadas a pagamento de royalties (§2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação da Lei nº 10.332/2001), independe de qualquer condição (como a transferência de tecnologia) para sua eficácia. O conceito de royalties está previsto no artigo 22 da lei nº 4.506/64.

¶ Considerando a regra matriz de incidência da CIDE prevista na lei nº 10.168/2000, bem como o conceito de royalties, previsto no art. 22 da Lei nº 4.506/64, os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior para a exploração de direitos autorais, tais como os usufruídos pela fiscalizada (direito de uso de licença para transmissão de eventos esportivos, direito de uso de direitos autorais para transmissão de filmes, direito de uso de direitos autorais para produzir e transmitir programas de entretenimento, e outros) se enquadram como fatos geradores da CIDE.

Em artigo publicado na Revista de Direito Internacional de Direito Econômico e Tributário, Valadão e Bueno (2011) propugnam que na análise da incidência da CIDE-royalties é preciso levar em conta o aspecto extrafiscal da exação que destina receita para o mercado que irá formar novas tecnologias. Nesse sentido, não visualizam inconstitucionalidade na incidência da contribuição sobre o pagamento de royalties, ainda que não estejam diretamente relacionados à transferência de tecnologia. Ou seja, os autores defendem a validade da ampliação do fato gerador da contribuição sem restrições.

A incidência da CIDE remessas, nos casos de royalties, apesar de questionada por alguns contribuintes que foram autuados pelo seu não recolhimento, vem sendo confirmada na seara administrativa como demonstram trechos transcritos das ementas de alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Além dos julgados nas denominadas “câmaras baixas” do CARF, a matéria tem sido apreciada na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em razão de recursos especiais interpostos. Conforme é de conhecimento, a CSRF é órgão do CARF que tem a competência de julgar recursos especiais contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou à própria CSRF.

Na CSRF há um acórdão basilar da relatoria do conselheiro Henrique Pinheiro Torres que esclarece de forma cristalina acerca da incidência da contribuição, nos casos de remessas ao exterior de royalties, nos termos da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela lei nº 10.332/2001. A partir desse acórdão a CSRF vem uniformizando a jurisprudência no âmbito administrativo e mantendo a exigência da CIDE incidente nas remessas de royalties devidos por direito autoral para o exterior, conforme ementas de acórdãos transcritos.

Portanto, a jurisprudência administrativa, no âmbito tributário federal, vem afirmando a higidez da cobrança da CIDE sobre as remessas ao exterior a título de royalties pagos sobre direito autoral, conforme as decisões do CARF, incluindo as proferidas na CSRF.

Sobre a base de cálculo da contribuição, o § 3º do art. 2º da Lei 10.168/2000 esclarece que a CIDE incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

Havia dúvidas se o imposto retido na fonte (IRRF) incidente sobre as remessas ao exterior deveria compor a base de cálculo da CIDE. Tais dúvidas foram dirimidas pela administração federal com a Solução de Divergência Cosit nº 17/2011, publicada no DOU de 5/07/2011. Assim, na composição da base de cálculo da CIDE deve ser levado em consideração o IRRF incidente sobre as remessas.

☒ Importante ressaltar a diferença entre as duas exações. O imposto tem como fato gerador a renda remetida para residente ou domiciliado no exterior de uma fonte no país. Já no caso da CIDE, a exigência recai sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, pela remuneração das obrigações previstas no art. 2º. O remetente é o contribuinte da CIDE. Como o IRRF integra o montante do valor pago a título da remuneração, ainda mais nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto, não há como afastar o cômputo no imposto na base da contribuição. Nem há base legal para tal isenção. Os precedentes no CARF já citados anteriormente validam o aqui exposto.

☒ Os pagamentos a residente/domiciliado no exterior, efetuados através de remessas para o exterior ou da utilização de recursos mantidos no exterior, realizados pela fiscalizada ao longo de 2016, e objeto do presente lançamento de ofício, possuem como lastro contratos celebrados com entidades no exterior que cederam à fiscalizada o direito de explorar obras autorais sobre diversos ativos imateriais.

☒ Tais pagamentos efetuados pela fiscalizada que assim se configuram atraem a exigência da CIDE conforme consta do comando legal previsto no § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 e alterações posteriores.

INFRAÇÃO: O NÃO RECOLHIMENTO DA CIDE SOBRE AS REMESSAS PARA O EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE ROYALTIES

☒ A fiscalizada realizou pagamentos ao exterior (royalties) em contrapartida à exploração de direitos de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta. Tais pagamentos efetuados a residente/domiciliado no exterior para ter o direito de utilização de obras de forma que a fiscalizada pudesse transmitir filmes, programas esportivos, realizar programas de entretenimento, e outros, são incontestes fatos geradores da CIDE, nos termos do § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000.

☒ Foi constatado que a fiscalizada não declarou em DCTF e não recolheu as importâncias que seriam devidas a título de CIDE sobre pagamentos de direitos autorais a diversos fornecedores residentes/domiciliados no exterior efetuados ao longo do ano-calendário de 2016, por meio de remessa de recursos ao exterior.

☒ Os pagamentos em que houve incidência da CIDE não declarada e não recolhida pela fiscalizada, fazem parte do conjunto de operações informadas no registro X291 da ECF e que foram discriminadas pela empresa ao longo do procedimento de fiscalização.

☒ Os contratos de câmbio juntados ao processo são provas de pagamentos efetuados por meio de remessas ao exterior corroborando as informações indicadas nas planilhas elaboradas pela fiscalizada e entregues durante o procedimento.

☒ Foram verificados por amostragem os lançamentos contábeis que registraram os pagamentos das remessas. Ou seja, há provas de que houve a remessas para fornecedores no exterior. Além da prova de que houve as remessas para o exterior, foram comprovados também a natureza de tais remessas: contrapartida pelo uso de direitos royalties, conforme revelam as informações prestadas pela própria fiscalizada e os contratos celebrados com os fornecedores dos direitos.

☒ A análise dos contratos que dão suporte aos pagamentos efetuados a residente/domiciliado no exterior revelou que a contribuinte adquiriu o direito de transmissão, produção e licença de uma série de produtos do mercado televisivo.

☒ A contrapartida pelo uso desses direitos constitui pagamento de royalties conforme explanado na seção 3 do termo de verificação fiscal.

☒ Fica assim comprovada a natureza de royalties aos pagamentos efetuados pela contribuinte e objeto desta ação fiscal. Estão relacionados no processo que irá controlar o auto de infração os principais contratos celebrados entre a fiscalizada e os residentes/domiciliados no exterior que receberam os recursos a título de royalties. Sobre esses pagamentos a fiscalizada não efetuou o recolhimento nem tampouco confessou em DCTF a CIDE que era devida.

BASE DE CÁLCULO e CONTRIBUIÇÃO DEVIDA

☒ Os valores que compõem as bases de cálculo mensais da CIDE foram obtidos a partir dos documentos informados pela própria fiscalizada: planilha com a composição dos valores remetidos, contratos de câmbio (comprovação da remessa) e contratos com fornecedores.

☒ A partir das informações prestadas pela fiscalizada acerca dos valores que foram informados no registro X291 da ECF foi elaborada a planilha anexa com as remessas correspondentes à contrapartida pelo uso de direitos autorais (royalties). A base de cálculo CIDE-royalties foi calculada somando-se o valor em reais da data da remessa com o valor do IRRF também em reais. Tais valores foram cotejados com os informados nos contratos de câmbio da fiscalizada.

☒ Aos montantes mensais da base de cálculo obtida foi aplicada a alíquota de 10% prevista no § 4º do artigo 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01.

DAS MULTAS E JUROS APLICÁVEIS

☒ Sobre o valor apurado é aplicada a multa de ofício de 75%, conforme o disposto no art. 44 da Lei 9.430/96 com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

☒ Incide sobre o valor devido do principal os juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, conforme art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Ciência do lançamento e sua impugnação

Conforme termo a folhas 715, a ciência do sujeito passivo fez-se por meio eletrônico em 23/11/2020. Em 23/12/2020, conforme termo a folhas 722, foi apresentada a impugnação juntada a folhas 724 a 750. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

TEMPESTIVIDADE

☒ A Impugnante foi intimada quanto à lavratura do auto de infração aos 24.11.2020 (terça-feira – doc. nº 04). Dessa forma, seu prazo de 30 dias teve início aos 25.11.2020 (quarta-feira), para findar aos 24.12.2020 (quinta-feira), nos termos dos art. 5º c/c 15 do Decreto nº 70.235/72. Tempestiva, portanto, a presente impugnação.

BREVE SÍNTESE FÁTICA.

☒ O lançamento não tem condições de prosperar, uma vez que: a) o lançamento é nulo de pleno direito, uma vez que não identificou adequadamente os critérios empregados na apuração da base de cálculo utilizada na mensuração do quantum debeat, deixando, assim, de determinar a matéria tributável, em patente violação aos arts. 142 do CTN e 59, II do Decreto nº 70.235/72; b) as remessas auadas pelo fisco remuneram a exploração de conteúdo de criação própria das beneficiárias das remessas, sendo, pois, pagas em benefício do criador (não autor, frise-se) da obra e, portanto, não configurando royalties tributáveis, nos termos do art. 22, d da Lei nº 4.506/64; c) ainda que configurassem, as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação não sofrem incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista que não se enquadram em qualquer das hipóteses – taxativas, frise-se – do art. 10 do Decreto nº 4.195/02; d) para mais, a cobrança cumulativa da CIDE Royalties cumulativamente à CONDECINE-Remessas implica manifesto bis in idem, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro; e) por fim, não pode haver incidência da CIDE-Royalties quando há Tratado Internacional para evitar a bitributação; e f) sucessivamente, a inclusão do IRRF e da CONDECINE na base de cálculo da CIDE-Royalties é manifestamente indevida, tendo em vista a inexistência de dispositivo legal nesse sentido, bem como o fato de tais valores não serem remetidos ao exterior.

Preliminarmente - Nulidade do lançamento por ausência de motivação e, conseqüentemente, cerceamento de defesa

☒ O art. 142 do CTN prevê que o lançamento é o ato por meio do qual a autoridade tributária constitui o crédito tributário, incumbindo a ela, por ocasião de sua lavratura, dentre outras coisas, determinar a matéria tributável.

☒ A determinação da matéria tributável perpassa especialmente pelos elementos que o Professor Paulo de Barros Carvalho convencionou determinar “critério quantitativo” da obrigação tributária – ou seja, os elementos do conseqüente normativo (obrigação propriamente dita) tendentes à identificação da extensão econômica do objeto da prestação jurídica, em especial a base de cálculo e os critérios utilizados para sua apuração.

☐ No presente caso, contudo, esse dever de motivação – condição sine qua non para a validade do crédito tributário – não foi adequadamente observado.

☐ Em primeiro lugar, às fl. 16 do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Autuante afirma que a “base de cálculo da CIDE-royalties foi calculada somando-se (i) o valor em reais da data da remessa com (ii) o valor do IRRF também em reais. (...) Aos montantes mensais da base de cálculo obtida foi aplicada a alíquota de 10% prevista no §4º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pela Lei nº 10.322/01”. Em outras – e mais simples – palavras, a metodologia descrita como empregada pela Fiscalização foi, em síntese, a seguinte: M1 - Base de cálculo em R\$ = remessa + valor do IRRF.

☐ Adiante, às fl. 18/20, a Autoridade Autuante revisita, exemplificativamente, a metodologia empregada na mensuração da base tributável e no cálculo da contribuição devida. Dessa vez, contudo, o fez nos seguintes termos:

Tal parcela de USD 2.090.934,13 foi cotada na data da sua quitação a R\$ 7.386.224,82, ao qual foi somado o montante relativo ao IRRF, no valor de R\$ 1.351.138,69 (15%), e o montante relativo à CONDECINE (3%), ao valor de R\$ 270.227,74, perfazendo o valor total de R\$ 9.007.591,24, correspondente à remessa para o contratante BRASIL DISTRIBUTION LLC no dia 29 de abril de 2016. Para o cálculo da CIDE foi aplicada a alíquota de 10%. Os valores de CIDE de cada remessa foram acumulados em períodos mensais para a constituição do crédito tributário.

☐ Uma simples leitura do excerto, constata-se que houve uma alteração na metodologia empregada. Ao cálculo descrito linhas acima foi acrescida uma terceira variável: passou a ser acrescida à base tributável também o valor da CONDECINE. A fórmula, portanto, passou a ser a seguinte: M2 - Base de cálculo em R\$ = remessa + valor do IRRF + valor da CONDECINE.

☐ A alteração, a essa altura, já causa estranheza. Contudo, a controvérsia se torna ainda mais estorcedora quando se debruça sobre o demonstrativo de cálculo elaborado pelo Fisco Federal (planilha ‘19-Apuração CIDE 2016.xlsx’ – arquivo não paginável acostado à fl. 679) na qual fica evidenciado que a metodologia efetivamente empregada não corresponde a nenhuma das duas mencionadas acima. Para melhor compreensão da questão, tomar-se-á, por exemplo, o cálculo dos valores referentes ao contrato de remessa nº 135251333 – acostado aos autos nas fl. 64/69.

☐ Em síntese, os critérios adotados foram os seguintes: tomou-se por base o valor do IRRF retido na remessa à alíquota de 15% – in casu, constante do contrato de câmbio à fl. 65; recompôs-se a base de cálculo adotada na apuração do IRRF; o cálculo seguiu a seguinte fórmula: $BC/IR = IRRF * 100/15$; aplicou-se a alíquota de 10% sobre a mesma base de cálculo do IRRF. Em equação, temos: M3 - Base de cálculo = valor do IRRF * 100/15.

☐ Ou seja, foi aplicada uma terceira metodologia cujos resultados divergem daqueles apurados seguindo os dois cálculos anteriores. Veja-se, nesse sentido, o

valor da contribuição referente ao contrato nº 135251333, calculada segundo cada uma das metodologias elencadas:

Contrato de câmbio nº 135251333			
Valor da Remessa (1)	VALOR IRRF (2)	VALOR CONDECINE (3)	
R\$ 5.858.490,45	R\$ 1.091.652,65	R\$ 207.785,73	
Metodologia 1	Cálculo	Base de cálculo	CIDE
$BC = VR(1) + VIRR(2)$	$BC = 5.858.490,45 + 1.091.652,65$	R\$ 6.950.143,10	R\$ 695.014,31
Metodologia 2	Cálculo	Base de cálculo	CIDE
$BC = VR(1) + VIRR(2) + VCONDECINE(3)$	$BC = 5.858.490,45 + 1.091.652,65 + 207.785,73$	R\$ 7.157.928,83	R\$ 715.792,88
Metodologia 3	Cálculo	Base de cálculo	CIDE
$BC = VIRR(2) * 100/15$	$BC = 1.091.652,65 * 100/15$	R\$ 7.277.694,33	R\$ 727.769,43

❑ Diante disso, questiona-se: se o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, cujos critérios devem ser expressamente identificados – sobretudo no que tange à apuração da base de cálculo utilizada –, havendo, em tese, três metodologias diferentes, pode uma delas ser elegida sem apresentação dos critérios e da fundamentação legal que a ampare? Eleita, pode a metodologia ser alterada sem motivação clara que a ampare? E assim pode ser tantas vezes quanto queira a Fiscalização?

❑ Ora, a imprecisão na metodologia utilizada e a ausência de fundamentação em torno delas obriga a Impugnante a descobrir, por si só, o critério quantitativo da obrigação tributária, a impede de individualizar qual de suas condutas foi dada por contrária ao direito, bem como qual a norma efetivamente infringida – informações sem as quais não consegue ela se defender de maneira plena, sobretudo no que tange ao quantum debeat.

❑ O prejuízo causado ao contribuinte pelo vício é incontestável, uma vez que a inexistência de fundamentação compatível com o ato administrativo não apenas compromete a compreensão da suposta ilicitude de comportamento autuado, como também dificulta sobremaneira a defesa contra referida cobrança.

❑ Desse modo, evidente que o lançamento desatende a um dos requisitos obrigatórios de validade, devendo ser decretada a sua nulidade, conforme preceitua o art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

❑ Afinal, em explicação muito simples: “para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Assim, quando há absoluta falta de esclarecimentos a respeito da apuração do crédito tributário, o lançamento é nulo por comprometer a ampla defesa do contribuinte”.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Intributabilidade das remessas efetuadas ao exterior com o objetivo de remunerar a disponibilização de conteúdo de criação das próprias emissoras. Valores percebidos pelo “criador do bem ou obra”, o que os subtrai ao conceito de royalties

❑ Spinoza, já há muito, lecionava que “a maioria dos erros consiste apenas em que não aplicamos corretamente o nome às coisas”. O vernáculo, embora proferido

há quase quatro séculos, é extremamente representativo de boa parte das controvérsias tributárias vigentes nos dias atuais e, em especial, da presente, na qual o emprego equivocado do conceito de royalty – conceito com definição legal expressa – deu origem a uma cobrança manifestamente indevida.

☒ Os direitos cuja exploração foi remunerada pelas remessas autuadas no lançamento são, incontestavelmente, referentes a obras audiovisuais; cujo conceito jurídico é firmado pelo art. 5º, VIII, “i”, da Lei nº 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais), que as define como as obras, em regra coletivas, resultantes “da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação”.

☒ Trata-se, portanto, de obras sujeitas ao regime de proteção e exploração do direito autoral, o que, para além da expressa previsão legal, também foi reconhecido pelo fisco federal ao prever que “as remessas [in casu, são] correspondentes à contrapartida pelo uso de direitos autorais”.

☒ Como também reconheceu a Autoridade Autuante, a CIDE-Royalties tem por fato gerador a remessa, o ato de pagar, creditar, empregar ou remeter royalties ao exterior. O conceito de royalties, a seu turno, é expressamente positivado na Lei nº 4.506/64, artigo 22.

☒ Do até aqui exposto, emanam duas conclusões muito simples: os valores percebidos com a exploração do direito autoral – in casu, referentes à exploração de obras audiovisuais – serão classificados como royalties, e, portanto, tributáveis pela CIDE-Royalties quando percebidos por terceiros que não o “autor ou criador do bem ou obra”; por corolário, a contrario sensu, quando esses valores forem percebidos “pelo autor ou criador”, não há que se falar em royalties e, por conseguinte, não é devida qualquer exação.

☒ A distinção é fundamental. Dela emana a segregação de a) royalties, que são as verbas pagas a terceiros detentores de direitos autorais, pela exploração de esforço criativo alheio (do autor ou criador), da b) simples retribuição, que é a compensação paga ao autor ou criador da obra, pela exploração do resultado de sua atividade criativa – esta última, por expressa ressalva legal, não tributada pela CIDE.

☒ O raciocínio é de clareza e logicidade solares. A Autoridade Autuante, contudo, busca se esvair à sua aplicação sob o entendimento – esposado em diversos dos precedentes por ela colacionados – de que “a Autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural”, o que, segundo seu entender, subtrairia o caso em espécie à segunda hipótese elencada supra.

☒ De fato, as remessas em discussão não são realizadas em favor dos autores da obra, uma vez que essa condição, por expressa reserva legal (art. 11 da L.D.A.), se restringe às “pessoa[s] física[s]” – o que incorre in casu. O Fisco Federal,

contudo, se ouvida que a legislação também excepciona ao conceito de royalties as remessas em favor do “criador do bem ou obra”, condição que, ao contrário da anterior, não é restrita às pessoas naturais.

☐ Ora, a figura do criador não se confunde com, e nem tem o mesmo resguardo da, do autor.

☐ Criador é, nos termos da própria L.D.A., a figura que promove a iniciativa, organização e assume responsabilidade pela publicação e divulgação de uma determinada obra. Não se trata da persona que promove a atividade intelectual personalíssima característica da autoria, mas sim da entidade, conforme previsão legal – que efetivamente viabiliza a exteriorização da obra, empregando todos os esforços, traçando planos, metas e disponibilizando os meios para tal.

☐ Vejam bem, a lei não faz – como, aliás, nem poderia, sob pena de manifesta ilogicidade – qualquer restrição que reserve a condição de criador às pessoas físicas.

☐ Aliás, muito pelo contrário, reconhece expressamente (art. 5º, VIII, h da L.D.A.) que esse esforço pode ser desempenhado por “uma pessoa física ou jurídica”, dando voz à disposição constitucional (art. 5º, XXVIII, ‘b’) que prevê a garantia do “direito de fiscalização e aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores” – sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

☐ Tanto o é, que o próprio STJ, tribunal responsável pela uniformização da aplicação do direito federal, no julgamento do REsp. nº 1.473.392/SP, posicionou-se no sentido de que “a pessoa jurídica pode ser titular dos direitos autorais, conforme interpretação do art. 11, parágrafo único, da Lei nº 9.610/98”, resguardando expressamente que “ocorrendo a utilização posterior da obra encomendada, sem a devida autorização, caberá à pessoa jurídica contratada pleitear a reparação dos danos sofridos”.

☐ Aliás, na oportunidade, o Min. Relator Luis Felipe Salomão foi categórico ao afirmar que a criação de obras intelectuais também nasce no âmbito da pessoa jurídica, reconhecendo que “existem empresas especializadas em criar”, conforme trecho extraído do inteiro teor do acórdão (doc. nº 05).

☐ Em outras palavras, reconheceu o Tribunal – em consonância com a legislação e constituição – que a pessoa jurídica, enquanto criadora, é titular dos direitos autorais, cuja exploração lhe dá direito à percepção da retribuição por fato próprio; por isso, os valores remetidos visam remunerá-la e não remunerar a exploração de trabalho alheio.

☐ E é justamente esse o caso das remessas em discussão. Trata-se de retribuições que remuneram programadoras que, mais que simplesmente explorar direitos autorais alheios, produzem / criam conteúdo através da iniciativa, organização, gerenciamento e assunção da responsabilidade pela publicação, divulgação e pela viabilização, por meios e responsabilidade próprios, da externalização da obra.

☐ Por isso, as remessas a elas dirigidas relacionadas a conteúdo próprio direcionam-se às verdadeiras criadoras da obra (confira-se, por amostragem, as declarações das programadoras estrangeiras - doc. nº 06). Veja-se, nesse sentido, a declaração da Viacom Inc. – representante da MTV Networks Latin America (uma das beneficiárias das remessas autuadas):

Nesse sentido, o grupo Viacom Inc. prima por ser proprietário da maioria dos conteúdos da programação de seus canais, motivo pelo qual consegue explorar os seus conteúdos de acordo com o momento, demanda e mercado.

Por fim, o grupo Viacom Inc. visa sempre ampliar a presença de conteúdos próprios em seu portfólio, seja através de produção local ou por meio de produção internacional, buscando atender à entrega de suas propriedades em diferentes formas para a sua audiência.

☐ Essa situação é claramente perceptível ante a constatação de que a produção de obras audiovisuais, necessariamente, é desenvolvida em equipe, cumulando-se as funções relacionadas ao roteiro, direção, fotografia, edição e produção propriamente ditas, dentre outras – todas criadas sob a coordenação e estruturação de uma pessoa jurídica que concebe os meios para sua consecução, sem os quais, frise-se, todo o esforço artístico das pessoas físicas subjacentes seria inócuo.

☐ O que caracteriza o trabalho coletivo é que ele é o resultado da convergência do esforço de cada um, não pela sua soma, mas pela potência que o trabalho em grupo produz sobre o de cada um dos seus integrantes. Por isso, o produto final é incidível.

☐ Portanto, em tais casos, as pessoas físicas participam como meras executoras, pelo que a legislação atribui às pessoas jurídicas a criação da obra. Nesse sentido é a lição do Professor Carlos Alberto Bittar.

☐ Nesse ponto, interessante paralelo pode ser feito com o denominado “direito de arena”, remuneração futebolística tutelada pela Lei nº 9.615/98. Nos termos do art. 42 do referido diploma, o direito de arena, conferido às “entidades de prática desportiva”, “consiste na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem”.

☐ Consiste, em síntese, no “direito conferido às Entidades de Prática Desportiva (Clubes) de negociar a transmissão ou retransmissão da imagem coletiva do espetáculo esportivo, de qualquer evento de que participe sua equipe, com a exceção dos flagrantes para fins jornalísticos, cabendo ao atleta, apenas, o direito a um percentual, previsto em lei, sobre o valor total negociado”.

☐ Vejam que, embora seja o Atleta o protagonista, o verdadeiro agente do espetáculo esportivo – e, por isso, tem seu direito de imagem resguardado – o direito de arena consiste em bem jurídico autônomo, cuja titularidade é reconhecida à pessoa jurídica criadora.

¶ Afinal, conforme preceitua o Professor Chimiazzo e a melhor doutrina, o Direito de Arena é bem de caráter autoral que se presta a remunerar, justamente, a atividade desenvolvida através da potencialização, exploração e viabilização da exteriorização do espetáculo desportivo – obra coletiva cuja criação a pessoa jurídica assumiu.

¶ Em suma, atestada a compatibilidade entre o ordenamento pátrio e a tutela da atividade criativa desempenhada por pessoas jurídica.

¶ Portanto, como, in casu, as programadoras são responsáveis por garantir todos os meios destinados à coordenação, produção e exteriorização a obra, não há dúvidas quanto à sua natureza de criadoras, de modo que as remessas a elas direcionadas não possuem natureza de royalties, ficando, por isso mesmo, fora do espectro de incidência da contribuição ora examinada.

Não incidência de CIDE-Royalties sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação - Inexistência de previsão legal para tanto - Caráter taxativo do art. 10 do Decreto nº 4.195/02

¶ Mesmo que as remessas em discussão constituíssem royalties, o que, como já demonstrado, não é o caso, seguiria insustentável a exigência fiscal.

¶ Ora, o Fisco sustenta o presente lançamento sobre o argumento de que “o comando legal previsto na regra de incidência relacionada à CIDE remessas vinculadas a pagamento de royalties (§2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação da Lei nº 10.332/2001), independe de qualquer condição (como a transferência de tecnologia) para a sua eficácia”.

¶ O raciocínio, contudo, desconsidera significativa – e relevantíssima – parcela do arcabouço jurídico que revolve a contribuição. É por deveras sabido que a Lei nº 10.168/00 instituiu a CIDE “destinada a financiar o Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, sendo, originalmente, “devida pela pessoa jurídica [i] detentora da licença de uso ou [ii] adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como [iii] aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior” (art. 2º).

¶ Posteriormente, a Lei nº 10.332, de 19.12.2001, por sua vez, previu que, a partir de 01.01.2002, tal CIDE passou a “ser devida também pelas [iv] pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior” – o que foi feito com o acréscimo do §2º, sobre o qual recai a fixação do Fisco, ao referido dispositivo.

¶ Até aqui, o histórico normativo da contribuição é incontroverso. Ocorre que, após a edição da Lei nº 10.332, de 19.12.2001, foi editado pelo “PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, alínea ‘a’, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000”, o Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.

☒ Em resumo didático, prevê o artigo 10 desse decreto: a contribuição incidirá sobre as importâncias remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto as materialidades objetivamente elencadas. A partir daí, lista os 05 (cinco) objetos contratuais sobre os quais incidirá a CIDE-Remessa. Não restando configurada, ao menos, uma delas – como, in casu – não há que se falar na incidência do tributo.

☒ A questão é de simplicidade hialina. Se o Fisco não logrou êxito em demonstrar a ocorrência de qualquer dessas hipóteses – como, aliás, sequer se deu ao trabalho de tentar – então não restou, nos termos do art. 142 do CTN, determinada a matéria tributável, o que, per se, destitui de qualquer substrato o presente lançamento.

☒ A Autoridade Autuante, contudo, busca se esvair a essa constatação sob o entendimento – repisado em diversos dos precedentes por ele colacionados – de que “o Decreto tem que ser aplicado em harmonia com a lei, por uma questão hierárquica” e de que “qualquer natureza, prevista em lei, traduz o entendimento de uma listagem não taxativa, por se tratar de norma secundária, não se pode inovar, mas apenas dá cumprimento à Lei”.

☒ Em outras palavras, o raciocínio Fiscal se firma sobre três premissas, quais sejam: (i) não poderia o Decreto “interferir” ou restringir as disposições de lei; (ii) o Decreto é mera “norma secundária”; e (iii) o conjunto normativo traduziria “o entendimento de uma listagem não taxativa”. Todas elas são absolutamente equivocadas.

☒ A primeira premissa não se sustenta sob uma análise minimamente superficial dos próprios dispositivos constitucionais que regem a matéria.

☒ Ora, é necessário se ter em mente que a legalidade tributária é uma garantia constitucional de proteção do Contribuinte face ao jus imperii estatal. Não por outra razão, o art. 150, I da CF/88 é o primeiro dispositivo constitucional das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” (Seção II), além de mencionar tão somente os verbos “exigir” e “aumentar”; isso é, em momento algum a constituição exige Lei para reduzir tributos.

☒ Trata-se de constatação que chancela, per se, a sistemática adotada pelo Decreto nº 4.195/02 ao especificar conceitualmente as hipóteses de incidência tributária da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/00.

☒ Não logra melhor sorte, de igual maneira, a segunda premissa ao tentar relegar os Decretos ao status de enunciado jurídico meramente secundário e, por isso, incapaz de conformar comportamentos do contribuinte.

☒ A força do decreto, enquanto instrumento jurídico indutor de comportamentos é tamanha que, mesmo que não pudesse restringir determinados dispositivos de lei – entendimento que, in casu, não é aplicável, conforme exposto nas linhas acima – sua simples observância, ainda que contrária à lei (o que, como demonstrado, não é o caso), exoneraria o contribuinte do pagamento do tributo.

☐ O decreto é, por expressa previsão constitucional, instrumento normativo editado com o intuito de garantir a “fiel execução das leis” (art. 84, VI da CF/88) – isso é, precisar, no mundo deôntico-jurídico, o espectro de incidência do enunciado normativo, denotando seus contornos.

☐ Esta nobre função dos decretos, de verdadeiramente desnudar o comando legal efetivo, especificando-o justamente para lhe dar concretude a aplicabilidade, não passou despercebida pelo legislador tributário. Basta ver que o art. 100 do CTN, a um só tempo: a) coloca os decretos ao lado das leis e dos tratados e convenções internacionais; b) lista as normas complementares (ou seja, atos normativos; decisões de jurisdição administrativa; práticas administrativas e convênios); e c) prevê ainda, em seu parágrafo único, que a observância das normas referidas neste artigo [leia-se: normas complementares] exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

☐ A lógica explanada denota que, se, por um lado, a observância das normas complementares –normas pura e verdadeiramente secundárias – exclui penalidades, juros e atualização monetária, permanecendo, todavia, devido o valor principal; por outro, a observância das leis, dos tratados e convenções internacionais e/ou dos decretos, impede, contrario sensu, a cobrança inclusive do principal, ou seja, do próprio tributo.

☐ Tanto o é que o Professor Eros Grau, ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, apesar de negar aos decretos o mesmo patamar das leis e dos tratados internacionais, a eles reserva posição de destaque afirmando categoricamente que, em situações como a presente, ainda que o enunciado regulamentar seja ilegal, “não pode o sujeito ativo da obrigação [cobrar] qualquer oneração, seja a título de penalidade, seja a título de ressarcimento pelo tributo”.

☐ Em outras palavras, de fato, não se está diante de normas efetivamente primárias, status reservado às leis em sentido estrito. Contudo, também não se está diante de normas meramente secundárias.

☐ Os Decretos são, por previsão constitucional, instrumentos normativos editados com o intento de reduzir insegurança jurídica, especificando comandos legais, para tanto, dando-lhes concretude.

Justamente por essa razão, a confiança depositada em sua observância é resguardada, inclusive, com efeito extintivo do crédito tributário, o que, guardando consonância com o Sr. Ministro Eros Grau, defende a Professora Misabel Derzi – uma das subscritoras dessa peça.

☐ Elucidada a estatura normativa dos decretos que (i) lhes permite, por previsão constitucional, promover a redução de encargos tributários; (ii) lhe faculta denotar os contornos das disposições legais, inclusive, com a redução e sua abrangência; e (iii) cuja conformidade pelo Contribuinte, é, inclusive, resguardada com a eventual exoneração do dever de pagar tributo; torna-se necessário

enfrentamento da terceira premissa: teria uma lista editada com o intento de delinear deônticos e promover a “fiel execução das leis” (art. 84, VI da CF/88) caráter meramente exemplificativo?

☐ O corolário lógico, óbvio e evidente do até aqui exposto é que não, sua interpretação sistêmica lhe confere caráter rigidamente taxativo.

☐ Ora, por qual outra razão teria o Presidente da República delimitado, em hipóteses normativas individualmente especificadas (*numerus clausus*), as materialidades tributadas pela CIDE-Remessas, se não para que tal especificação fosse efetivamente observada pelos Administradores e pelos Administrados?

☐ Ainda: teria a Presidência da República simplesmente orientado os Administrados em determinada direção, didaticamente traçada na norma regulamentar, para que, dentro do quinquênio seguinte, pudesse modificar retroativamente aquela orientação originária, inclusive punindo (mediante imposição de multa) aquele que fiou na manifestação presidencial, dela se valendo para pautar sua própria conduta?

☐ Os questionamentos são meramente retóricos, porquanto a gritante resposta que emana de ambos é, evidentemente, negativa. Se determinado decreto (leia-se: Decreto nº 4.195/02) especificou, sem cláusulas abertas ou residuais, o alcance de lei a ele preexistente (leia-se: Lei nº 10.168/00, com redação dada pela Lei nº 10.332/01), assim o fez objetivando sua fiel execução. Espera-se, portanto – e isso vale sobretudo às pessoas físicas e jurídicas jurisdicionadas, pelo dever de coerência jurídica, que, ao se agir em conformidade ao decreto, esteja-se cumprindo fielmente a lei.

☐ É esse, aliás, o entendimento manifestado pelo CARF que, ao se debruçar sobre a matéria, firmou o entendimento de que “a CIDE-Remessas possui fundamento de sua incidência nos setores econômicos que foram estimulados quando de sua criação pela Lei 10.168/2000 e pelo próprio Decreto regulamentar. Além disso, o Decreto Federal 4.195/2002 é claro em definir taxativamente somente as remessas de royalties”.

☐ Portanto, ainda que eventualmente se viesse a desconsiderar todo o anteriormente exposto, haveria ainda de se atentar para o fato de que a interpretação taxativa é a única capaz de conferir contornos legítimos à exação.

☐ Transportando, pois, todas essas conclusões jurídicas para o caso presente, pode-se afirmar com convicção que, para que a atuação fiscal exigisse legitimamente a CIDE sobre as remessas atuadas, precisaria comprovar que os contratos relacionados a tais remessas se enquadrariam em alguma das cinco hipóteses previstas no art. 10 do Decreto nº 4.195/02.

☐ Isso, todavia, não é feito em momento algum, em patente violação ao art. 142 do CTN. E, em verdade, ainda que a Fiscalização assim pretendesse, facilmente se constataria que a materialidade atuada, ou seja, licenciamento de conteúdo

audiovisual –, não se enquadra em qualquer das 05 hipóteses do referido art. 10 do Decreto nº 4.195/02.

☒ Quanto ao inciso I, a aquisição de conteúdo de programação não envolve, em nenhum de seus aspectos, a transferência de tecnologia, já que apenas é cedido o direito de transmissão da programação aos assinantes.

☒ Basta ter em mente que toda a infraestrutura utilizada para a transmissão é de propriedade da Impugnante, o que significa dizer que toda a tecnologia necessária à prestação do serviço de TV por assinatura já lhe pertencia antes mesmo da aquisição das programações.

☒ Por outro lado, também não há falar em prestação de assistência técnica e administrativa ou serviços técnicos (incisos II e III), já que essas materialidades compreendem serviços de consultoria e assessoramento que envolvam conhecimento especializado de quem os presta, predominantemente exteriorizados através de técnicos, desenhos, estudos ou instruções.

☒ Por fim, os valores autuados nada têm a ver com cessão e licença de uso de marcas ou exploração de patentes (incisos IV e V), restando evidenciada, portanto, por um lado, a impossibilidade de se exigir validamente qualquer valor a título de CIDE-Remessa sobre tais materialidades; e, por outro, a improcedência da própria autuação fiscal, a qual merece ser prontamente cancelada. Ainda sobre a taxatividade do Decreto - Única interpretação sistemicamente possível sob pena de se extirpar a referibilidade da contribuição

☒ Não fossem todas as razões até aqui elencadas, haveria de se considerar, ainda, que a interpretação *numerus clausus* / taxativa é a única capaz de legitimar a cobrança da referida contribuição, sob pena de se extirpar sua referibilidade – requisito constitucionalmente exercido para a instituição de contribuições interventivas.

☒ Sempre que discutindo contribuições como as *in casu*, é necessário ter em mente que a sua instituição se dá, necessariamente, como denota o próprio nome, para a intervenção no domínio econômico. Ou seja, como bem leciona o Prof. Sacha Calmon, um dos subscritores dessa peça, impõe a Constituição que a contribuição seja instituída “para respaldar a sua atuação no setor econômico sob intervenção”.

☒ O enunciado, embora simples, denota a noção fundamental de que a instituição e cobrança de contribuições interventivas tem por pressuposto (i) a existência de atuação / interferência direcionada da União em determinado setor; e (ii) a existência de relação entre a intervenção pretendida e a materialidade tributada.

☒ Nesse paradigma, reside o que a doutrina convencionou chamar de referibilidade, elemento sem o qual a contribuição se torna, somente, um imposto de arrecadação vinculada, o que é terminantemente proibido pelo nosso ordenamento constitucional – art. 167, IV da CF/8819.

☐ Como bem consta do preâmbulo da Lei nº 10.168/2000, a CIDE-Remessas foi instituída com o intento de “financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, fundo cujo objetivo é, nos termos do art. 1º do referido diploma, justamente, “estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro”.

☐ Eis aí a intervenção econômica almejada pelo legislador: (a) fomentar a interação Universidade- Empresa; com o intento de (b) estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

☐ Assim, para se aferir a legitimidade da CIDE presentemente discutida, há que restar evidenciados, precipuamente: (a) o impacto negativo, ainda que em tese, da atividade exercida pela Recorrente (ou seja, firmar contratos, no exterior, para licenciamento de conteúdo de programação), sobre o desenvolvimento tecnológico brasileiro; (b) a correlação lógica entre a intervenção proposta (ou seja, criação da CIDE-Remessas) e os referidos impactos negativos; e (c) a potencialidade de referida intervenção como medida de neutralização dos impactos negativos da atividade da Recorrente.

☐ No presente caso, pode-se concluir o que se segue. A atividade autuada não tem qualquer impacto prejudicial ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Afinal, como se depreende do até aqui discutido, inexistente, in casu, qualquer transferência de tecnologia – sendo que todo o aparato empregado na reprodução e difusão o conteúdo “importado” já é de titularidade da própria impugnante. Em decorrência, não restou evidenciada relação entre a CIDE-Royalties (intervenção proposta) e eventuais impactos prejudiciais ao desenvolvimento tecnológico brasileiro (distorção que se buscava corrigir).

Logo, a CIDE-Royalties sobre contratos de licenciamento de conteúdo é de todo indiferente e insignificante enquanto medida de intervenção no domínio econômico, como forma de promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro.

☐ Portanto, por esse motivo, como bem preceituam os Professores Sacha Calmon Navarro Coelho e André Mendes Moreira, admitir a interpretação meramente exemplificativa das hipóteses supra referidas – a permitir a incidência da contribuição sobre as remessas em discussão – seria o mesmo que legitimar a incidência do tributo sobre fatos alheios à intervenção pretendida, o que deturparia frontalmente a natureza da contribuição, transformando-a em verdadeiro imposto de arrecadação vinculada, ao arripio do art. 167, IV da CF. Configuração de bis in idem entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE - Existência de contribuição setorial específica sobre as atividades da Impugnante

☐ Para além do até aqui exposto, há, ainda, um fundamento autônomo, apto a deslegitimar per se a incidência da CIDE-Royalties sob as essas remessas praticadas pela Impugnante, qual seja: a existência de contribuição autônoma, cuja intervenção guarda referibilidade para com suas atividades.

☒ Especificamente para o custeio da intervenção econômica na indústria audiovisual e cinematográfica nacional – setor de referibilidade das remessas em questão – foi instituída, pela MP nº 2.228-1/2001, a “contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE”.

☒ Nos termos do art. 32 do referido diploma, a contribuição tem por fato gerador “o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários, no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exportação de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo”.

☒ Reparem que há nítida identidade de hipóteses de incidência entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE Remessas, sendo que o único elemento que as difere é, em síntese, a destinação da sua arrecadação.

☒ Ora, essas constatações, para além de denotar a especialidade e referibilidade desta última para com o setor, ainda evidencia a exigência simultânea das duas contribuições consubstancia verdadeiro bis in idem, o que é veementemente rechaçado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

☒ Portanto, já existe uma contribuição destinada exclusivamente ao setor da atividade econômica da Impugnante, sendo evidentemente desarrazoado onerá-la ainda mais com a instituição de novas exigências, dessa vez para desenvolvimento de áreas que, data venia, simplesmente nada têm a ver com a sua atividade econômica.

☒ O que se nota é uma verdadeira desproporcionalidade, ocasionada por excessivas e diversas imposições tributárias sobre uma única atividade econômica, transfigurando a legítima possibilidade de intervenção consubstanciada na tributação do domínio econômico em odioso desestímulo à atividade produtiva, por escorchante carga fiscal.

☒ Não por outra razão, oportunizada ao CARF a regular análise da matéria, conclui-se que “não é possível a exigência da CIDE/royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica”.

☒ Portanto, a fim e a cabo, levando-se em conta que a CONDECINE é o tributo mais específico, que guarda referibilidade com o setor audiovisual, apenas essa contribuição deve incidir sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação, de modo que a presente autuação deve ser integralmente cancelada também por essa razão. Não incidência da CIDE-Remessas nas hipóteses de tratados internacionais para evitar bitributação

☒ Ainda, conforme se depreende das fl. 12/13 do Termo de Verificação Fiscal, diversas das remessas sobre as quais o Fisco cobra o recolhimento de CIDE-Royalties destinam-se à beneficiárias na Espanha (Corporacion Radio TV Española S.A.), Portugal (SIC – Sociedade Independente de Comunicação S.A.), França (TV5 Monde A.S.) e Japão (Japan International Broadcasting Inc.).

▣ Esses países, contudo, firmaram tratados com o Brasil para evitar a bitributação, os quais limitam a competência brasileira para tributar receita.

▣ Ora, todos os acordos referidos foram firmados replicando a diretiva textual padrão, qual seja a Convenção-Modelo da OCDE, que prevê, em seu art. 2º, que as disposições nela firmadas “abarcam todos os tributos sobre a renda ou sobre o capital (tradução para a língua portuguesa) existentes, bem como aqueles de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à assinatura da Convenção e que venham a crescer os atuais ou a substituí-los”.

▣ Portanto, a redação do dispositivo tem aplicação ampla e não compreende somente impostos, mas tributos de modo geral, estando em seu escopo de incidência também as contribuições que incidam sobre a renda ou capital. O raciocínio é corroborado pelo próprio art. 11 da Lei nº 13.202/15, que reconhece a aplicação da convenção à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, como muito bem reconhece o CARF.

▣ Essa constatação evidencia que esses normativos têm aplicação também sobre as contribuições, inclusive a ora em discussão, que possui os mesmos fatos geradores, os mesmos sujeitos passivos (a empresa brasileira figura como substituta tributária) e a mesma materialidade tributável (basta notar que a renda é uma depuração da receita).

▣ Tanto o é, que a exação consubstanciada na CIDE-Royalties foi, originalmente, instituída como um adicional do imposto de renda. Afinal, a MP nº 2.062-60 aumentou a alíquota do IR sobre as remessas de 15% para 25% e condicionando sua redução a 15% caso fosse efetivada a criação de uma CIDE (como de fato ocorreu), cuja alíquota (10%), somada ao IR incidente (15%), manteria a carga tributária conjunta nos idênticos 25%. A CIDE, pois, veio para recompor a redução da alíquota do IRRF sobre as referidas remunerações, incidindo no mesmo montante em que se efetivou aquela redução.

▣ Os tratados internacionais firmados entre o Brasil e os países acima citados estabelecem que as remunerações pagas a título de royalties poderão ser tributadas no país de sua origem à alíquota máxima de 10% (França e Espanha) e 15% (Portugal e Japão), prevendo, em casos excepcionais, a fixação da alíquota ao percentual máximo de 25%. Confira-se, por oportuno, a cláusula constante do Tratado Brasil-Portugal.

▣ Dessa forma, considerando que as remessas procedidas pela Impugnante já foram oportunamente tributadas pelo IRRF à alíquota de 15% - o que foi constatado pela própria fiscalização - é inviável o recolhimento do adicional sobre royalties ou da CIDE que veio a o substituir (CIDE-Royalties), já que o limite percentual estabelecido pelos tratados internacionais já foi alcançado - tratados esses que, frise-se, o próprio CTN reconhece como conformadores da legislação tributária interna.

Entendimento diverso permitirá à União seguir violando tratados dos quais o Brasil é signatário o que, “na prática, implica na dupla tributação das remessas de pagamentos ao exterior” e, ainda, traz prejuízos severíssimos à segurança jurídica, atividade econômica e à credibilidade internacional pretensamente ostentados pelo País.

Portanto, não há como sustentar a legitimidade da cobrança pois, para além da nítida contrariedade ao direito interno, desconsidera também os compromissos internacionais – limitadores do jus tributandi – firmados pela União em tratados com a Espanha, Portugal, França e Japão. Sucessivamente. Ilegitimidade da inclusão do IRRF e da CONDECINE na base de cálculo da CIDE-Royalties

O Termo de Verificação Fiscal deixa claro que para o cálculo da CIDE supostamente devida, foi tomado por base o valor da (i) remessa propriamente dita, acrescido do (ii) imposto de renda retido na fonte pagadora e da (iii) CONDECINE referente à remessa.

Entretanto, o art. 2º, §3º da Lei nº 10.168/00 estabelece com base de cálculo da CIDE os valores remetidos a título de “remuneração” por pessoas jurídicas que “pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”.

Ou seja, a CIDE-Royalties incide sobre os valores pagos a título de remuneração, isso é sobre o valor efetivamente percebido pelo residente ou domiciliado no exterior, não havendo, na legislação, qualquer permissivo para a ampliação da base de cálculo do tributo.

Ora, o IRRF e a CONDECINE não representam valores percebidos pela beneficiária das remessas – a bem da verdade, sequer transitam por seu caixa, uma vez que são retidos ainda em terra brasilis.

De fato, a relação jurídica da qual decorre sua cobrança sequer é contratual. Tal como quaisquer tributos, seu recolhimento se dá ex vi legis recaindo a sujeição ativa do vínculo sobre o erário público. Em outras palavras, a fim e a cabo, essas verbas não constituem remuneração dos entes contratantes, mas, isso sim, receitas da União.

Esse entendimento, aliás, foi esposado pelo STF no julgamento do Tema nº 69/STF30, no qual ficou consignado que “o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública”, tendo, na oportunidade, o Min. Ricardo Lewandowski ressalvado “que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado”.

Conquanto o julgamento do Tema nº 69/STF tenha se debruçado sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, a ratio decidendi é de todo aplicável ao presente caso. Afinal, a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, grandeza econômica também selecionada pela norma e competência da CIDE (art. 149 da CF/88), composta pelo somatório das remunerações recebidas pelos serviços

prestados, que e o valor constante das faturas (invoices) desconsiderando o imposto a ser vertido ao tesouro nacional – como decidiu o STF. É justamente o que se passa com o imposto de renda ou a CONDECINE retidos pela Impugnante em nome do prestador de serviços para repasse à União Federal.

☒ Portanto, pela letra da lei, é manifestamente ilegítima sua inclusão na base de cálculo da contribuição.

☒ E nos termos do art. 97, §1º do CTN, “equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”, de modo que, por limitação constitucional (art. 150, I31), seria necessária lei em sentido estrito para que o Fisco Federal cobrasse tributo também sobre essas prestações – sendo absolutamente ilegítimo, tal como feito in casu, o emprego de “analogia majorante”.

☒ Esse entendimento já foi, por diversas ocasiões, esposado pelo CARF que, ao se debruçar sobre a matéria, assentou que “não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior (...) mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.168/00, com redação da Lei nº 10.332/2001”.

☒ Em igual sentido, também o TRF-2 vem decidindo que o “art. 3º, §2º da Lei nº 10.168/00, que prevê a base de cálculo da CIDE-Royalties, determina a incidência do tributo apenas sobre os valores remetidos ao exterior a título de remuneração decorrentes do pagamento de royalties enviados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. [Por isso, firma a] Impossibilidade de conceder interpretação ampliativa ao dispositivo, sob pena de violação à legalidade tributária”.

☒ Portanto, caso se entenda pela incidência da CIDE in casu – o que se cogita pela eventualidade – necessária, ao menos, a adequação de sua base de cálculo, para que reflita, adequadamente, os critérios legais.

PEDIDOS

☒ Por todo o exposto, pede-se que seja julgada integralmente procedente a presente impugnação para extinguir, em sua integralidade, o crédito tributário, nos termos do art. 156, IX do CTN, uma vez que: (i) o lançamento impugnado é nulo de pleno direito, uma vez que não atende regularmente seu dever de fundamentação, causando prejuízo irreparável à defesa do contribuinte; (ii) as remessas atuadas pelo Fisco remuneram a exploração de conteúdo de criação própria das beneficiárias das remessas, sendo, pois, pagas em benefício do criador (não autor) da obra e, portanto, não configurando royalties tributáveis, nos termos do art. 22, ‘d’, da Lei nº 4.506/02.

☒ Mesmo que o configurassem, as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação não sofrem incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista seu não enquadramento em nenhuma das hipóteses do art. 10 do Decreto

nº 4.195/02, sendo a interpretação taxativa a única maneira de conferir legitimidade sistêmica à cobrança da contribuição.

☐ Ainda, não se pode perder de vista que a cobrança cumulativa da CIDE-Royalties e da CONDECINE Remessas implica manifesto bis in idem, o que é terminantemente vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro – devendo, in casu, prevalecer a incidência da CONDECINE-Remessas, por uma questão de referibilidade.

☐ Além, é absolutamente inviável a exigência da CIDE-Royalties sobre as remessas destinadas a pessoas jurídicas sediadas na França, Espanha Japão ou Portugal, tendo em vista a existência de tratados internacionais limitando sua incidência, no intuito de evitar bitributação.

☐ Subsidiariamente, que seja, ao menos, adequada a base de cálculo da contribuição, de modo a excluir os valores referentes ao IRRF e à CONDECINE, ante a ausência de previsão legal, extinguindo-se o valor correspondente à diferença.

☐ Na ocasião, declara a idoneidade das cópias juntadas aos autos, sob pena de responsabilidade pessoal dos signatários (art. 425, VI, CPC).

☐ Oportunamente, requer que as intimações sejam feitas em nome do advogado ANDRÉ MENDES MOREIRA, OAB/MG nº 87.017, e-mail: intimacoesbh@sachacalmon.com.br, TEL: (031) 3289-0900, com endereço à Alameda da Serra, nº 119, 13º andar, Vila da Serra, Nova Lima/MG, CEP nº 34.006-056, sob pena de nulidade (art. 272, §§ 2º e 5º, do CPC).

A referida impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2016

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA

A remessa ao exterior, a qualquer título, de rendimentos da exploração de direitos autorais classificados como royalties constitui fato gerador da CIDE.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE - IRREGULARIDADES, INCORREÇÕES E OMISSÕES NA FEITURA DO LANÇAMENTO - FALTA DE CARACTERIZAÇÃO

De acordo com a legislação processual, não constituem hipótese de nulidade eventuais irregularidades, incorreções ou omissões por parte da autoridade lançadora. E essas, quando ocorrerem, somente serão objeto de medida saneadora se não tiverem sido causadas pelo sujeito passivo e se ficar comprovado que tiverem prejudicado o exercício do direito de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a decisão o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (e-fls. 867/893, requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **MÁRCIO ROBSON COSTA**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já exposto no relatório, o presente processo trata de auto de infração devido ao não recolhimento da CIDE sobre as remessas para o exterior para pagamento de royalties. Concluiu a fiscalização que o contribuinte ao realizar pagamentos ao exterior (royalties), para residente/domiciliado no exterior, com o fim de ter o direito de utilização de obras, tendo como contrapartida à exploração de direitos autorais, de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta, deveria ter recolhido a importância a título de CIDE nos termos do § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000.

Após tratar da síntese da autuação o contribuinte insurgiu-se contra as razões da decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento, apresentando vários tópicos que serão tratados oportunamente.

Contudo sem seguir uma ordem dos fatos controvertidos, alvo deste Recurso Voluntário, de imediato se faz necessário abordar o argumento subsidiário que a Recorrente trata quanto a impossibilidade de inclusão do IRRF e da CONDECINE na base de cálculo da CIDE, vejamos o que constou no Recurso:

3.7. – Subsidiariamente. Impossibilidade de inclusão do IRRF e da CONDECINE na base de cálculo da CIDE.

Conforme demonstrado, o art. 2º, §3º da Lei nº 10.168/00 estabelece como base de cálculo da CIDE os valores remetidos a título de “remuneração” por pessoas jurídicas que “pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior” – inexistindo qualquer previsão legal prevendo o acréscimo dos valores recolhidos a título de IRRF e CONDECINE, pelo simples fato de que, se muito, representam remuneração estatal.

Inobstante, o acórdão recorrido busca, novamente, esvair ao entendimento sob pretexto de que “não é necessário que determinada parcela tenha sido realmente remetida ao exterior para que seja computada na base de cálculo da CIDE” e,

quanto à inclusão da CONDECINE, consignou que “não é necessária norma expressa que [a] determine”. Mais uma vez, sem razão.

Ora, como exposto, a CIDE-Royalties incide sobre os valores pagos a título de remuneração, isso é sobre o valor efetivamente percebido pelo residente ou domiciliado no exterior, não havendo, na legislação, qualquer dispositivo permissivo para que o fisco possa deliberadamente ampliar a base de cálculo do tributo.

(...)

Portanto, caso se entenda pela incidência da CIDE *in casu*, ao menos deve ser realizada a adequação de sua base de cálculo, para que reflita apropriadamente os critérios legais aplicáveis ao caso concreto.

Ao analisar a matéria a DRJ consignou em seu voto os destaques que reproduzo abaixo:

(...)

No caso do IRRF, não pode haver dúvida alguma acerca da sua inclusão, visto que o remetente atua apenas como fonte pagadora responsável pela retenção do tributo, ao passo que o seu contribuinte de fato é o beneficiário do rendimento. Ora, ao reter o tributo devido por outrem, a fonte pagadora emprega o seu valor em favor dele.

Não por acaso, a legislação determina que o valor efetivamente remetido deve ser considerado já líquido do imposto de renda e, por isso mesmo, não pode servir de sua própria base de cálculo, mas reajustado nos termos do artigo 5º da Lei nº 4.154, de 1962 (base legal do artigo 725 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda). O reajustamento somente não se aplica quando se comprova que o valor remetido foi deduzido do imposto de renda sobre ele incidente, mediante demonstração de que o preço acordado e creditado em favor do beneficiário (por elementos tais como nota fiscal, contrato e escrituração) é superior no montante exato do tributo devido.

Por último, mas não menos importante, no âmbito do Carf já se definitivamente assentado o cabimento da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido, uma vez que já se editou até mesmo súmula sobre o assunto, súmula essa que se tornou vinculante para toda a administração tributária federal em virtude de portaria ministerial. Confira-se:

Súmula CARF nº 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico –

CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

(...)

No que se refere à Condecine, diferentemente do que argumenta a impugnante, não é necessária norma expressa que determine a sua inclusão na base de cálculo da CIDE. Em verdade, conforme já explanado anteriormente neste voto, o ordenamento brasileiro não adota como princípio ou regra geral a não cumulatividade de impostos e contribuições. Somente quando houver disposição expressa da legislação proibindo a cumulatividade da base de cálculo ou a dupla incidência de duas ou mais exações sobre um mesmo fato gerador é que se deve fazer a respectiva exclusão.

Realmente, convém reiterar que não há nenhuma norma expressa, nem sequer na CF 1988, que vede a incidência de múltiplas contribuições de intervenção no domínio econômico sobre um mesmo fato gerador.

Em verdade, salvo exceções expressas, o sistema tributário engendrado pelo legislador constituinte admite que uma mesma operação seja fato gerador de dois ou mais tributos. Veja-se, por exemplo, o que a CF 1988 dispõe acerca do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

De acordo com a norma citada acima, a vedação de dupla incidência alcança apenas o valor do próprio tributo, mas não de toda a operação. É sabido que o ICMS e o IPI freqüentemente são cobrados sobre uma mesma base de incidência, sem que se alegue ocorrer vício de inconstitucionalidade.

(...)

É importante salientar que o valor da base de cálculo adotada pela fiscalização quanto às remessas efetuadas em janeiro e fevereiro de 2016 coincide exatamente com os dados indicados na planilha a folhas 595, fornecida pelo

próprio sujeito passivo. A fiscalização acatou exatamente os valores indicados na coluna dessa planilha intitulada “Valor da Invoice em R\$”. Esse valor, além disso, coincide com o indicado nos próprios contratos de câmbio respectivos, os quais trazem em uma das suas páginas o valor do IRRF devido e recolhido, assim como, quase sempre, a base de cálculo do IRRF respectivo.

Quanto aos meses restantes de 2016, a fiscalização, para determinar a base de cálculo da CIDE, extraiu os dados de outra planilha igualmente fornecida pelo sujeito passivo, aquela juntada a folhas 60/62. Essa planilha traz, numa de suas colunas, o valor do IRRF e, noutra coluna, o valor em reais do montante remetido ao exterior. Esse último valor, porém, não é coerente com o valor do IRRF, pois este não corresponde a 15% do valor da remessa. Presume-se que seja o valor líquido da remessa, já descontado do valor do IRRF sobre ele incidente bem como de outras taxas e contribuições. Por isso, fez-se necessário para a fiscalização reconstituir a base de cálculo do IRRF mediante o emprego da fórmula já citada anteriormente. Esse cálculo mais uma vez consta também dos contratos de câmbio respectivos. Em geral o cálculo constante de cada contrato de câmbio coincide com o apurado pela fiscalização, salvo por diferenças desprezíveis decorrentes de diferentes critérios de arredondamento.

Quando a divergência se mostra significativa, a exemplo do contrato de número 17962505, isso decorre de erro de demonstração no próprio contrato de câmbio, visto que a base de cálculo do IRRF nele indicada não é compatível com o valor deste (deveria sempre corresponder a 15% da base de cálculo). O erro, nesse caso, consiste em indicar como base de cálculo do IRRF o valor da remessa já líquido, o que é claramente incorreto, pois a fonte pagadora é apenas responsável pela retenção, de sorte que o valor efetivamente remetido deve ser considerado já líquido do imposto e, por isso mesmo, não pode servir de sua própria base de cálculo, mas reajustado nos termos do artigo 5º da Lei nº 4.154, de 1962 (base legal do artigo 725 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda).

De qualquer forma, nesse caso, o fisco sempre utiliza como critério de cálculo o valor do IRRF indicado na planilha a folhas 60/62, fornecida pelo próprio sujeito passivo.

Veja-se, pois, que, no presente caso, não só a fiscalização incluiu a Condecine na base de cálculo do IRRF (e, conseqüentemente, também na base de cálculo da CIDE). O mesmo já havia sido feito pela própria atuada e pelas instituições financeiras que efetuaram em seu nome as remessas ao exterior. A impugnante, por sua vez, não alega, nem muito menos comprova, que estavam incorretos os dados fornecidos pelo próprio sujeito passivo à fiscalização. Daí que soa contraditória a questão suscitada pela impugnante, visto que em desacordo com o procedimento adotado pelo próprio sujeito passivo.

Por conseguinte, cumpre rejeitar as arguições da impugnante apreciadas nesta subseção e manter integralmente as respectivas exigências fiscais.

Aqui ressalto que também trata de matéria já enfrentada pelo CARF, no Acórdão n.º **9303-005.293**, da Câmara Superior, prevalecendo o entendimento de que incide IRRF na base de cálculos da CIDE, vejamos a ementa:

(...)

INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

(...)

Passo a reproduzir as razões do voto vencedor, sendo o redator designado o conselheiro Demes Brito, que utilizarei como razões de decidir:

Superada questões de fundo, passa-se adiante na análise da correta determinação da base de cálculo da CIDE Remessa incidente sobre os pagamentos efetuados a domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assume o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

Para melhor nitidez, convém transcrever o art. 2º da Lei n.º 10.168, de 29/12/2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 10.332/01:

Art. 2. Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. § 1A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei n" 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, q/quaiqyer (sic) título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...)

Nos termos do §3o do artigo acima transcrito, a base de cálculo da contribuição é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao residente no exterior em virtude das obrigações decorrentes de contratos que tenham por objeto, dentre outros, a prestação de serviços técnicos e a assistência administrativa.

O ponto é, o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que o ônus do IRRF é assumido pela fonte pagadora? Para dirimir a essa questão, se faz necessário analisar a natureza da despesa representada pelo IRRF assumido pela fonte pagadora dos rendimentos, a qual é trazida pelo art. 344, § 3o , do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 (Decreto 3000/1999; Texto Republicado no D.O.U. de 17.6.99), aplicado subsidiariamente a CIDE. Vejamos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 3ª dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei n8.981, de 1995, art. 41, § 3).

(...)

Com efeito, o referido dispositivo, indica quando a fonte pagadora dos rendimentos assume o ônus do imposto de renda na fonte, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou creditado. Ou seja, se o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ paga remuneração, por exemplo, por serviços técnicos prestados e toma para si o ônus do imposto de renda na fonte, o valor deste passa a integrar aquela remuneração, tanto que a fonte pagadora pode deduzi-lo na apuração do seu próprio Imposto de Renda.

Assim, uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, no caso, remetidos ao exterior, tem-se que a base de cálculo da CIDE, é o rendimento enviado ao exterior considerado líquido acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora.

E não poderia ser diferente, pois o IRRF nasce do rendimento, trata-se o IRRF de um imposto sobre a renda. Portanto, o valor correspondente ao IRRF está entranhado no rendimento total e dele faz parte definitiva.

O artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, leva a conclusão, quando a fonte pagadora toma para si o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida. Vejamos:

"Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n° 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n°8.981, de 1995, art. 63, § 2o). "

Os dispositivos estabelecem que a importância remetida ao exterior é considerada líquida, enquanto o rendimento total, ou seja, o valor da operação, o valor do contrato de prestação de serviços, por exemplo, que será contabilizado como despesa dedutível pelo contribuinte, será o valor remetido ao exterior mais o imposto retido na fonte, fazendo-se necessário, pois, o reajustamento do rendimento.

Logo, a inclusão no montante tributado pela CIDE dos valores retidos a título de imposto de renda é consequência da base de cálculo prevista no art. 2o , § 3o , da Lei n.º 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3o da mesma Lei n.º 10.168/2000:

Art. 3 Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei. Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Sem embargo, a contribuição CIDE, sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, mais uma vez na apuração da CIDE igualmente deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

(...)

Registra-se, ainda, por oportuno que no âmbito do Carf já se encontra definitivamente assentado o cabimento da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido, com a edição da súmula vinculante n.º 158, a saber:

Súmula CARF nº 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico –

CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

No que se refere a inclusão da CONDECINE na base de cálculo da CIDE, a construção para o deslinde da controvérsia apresentada neste tópico difere da discussão travada sobre a existência ou não do *bis in idem*; se há ou não proibição da cumulatividade da base de cálculo ou a dupla incidência de duas ou mais exações sobre um mesmo fato gerador, controvérsia que será melhor explorada por este relator, no momento processual oportuno.

Digo isto, pois em decisão deste colegiado, a turma observou que o processo não se encontra devidamente maduro para julgamento, por diversos aspectos que se mostraram frágeis, seja pela a autoridade autuante, seja pelas razões de decidir da DRJ.

Ora, imperioso saber ancorado no que rege o processo administrativo fiscal, que sua característica basilar é que o agente administrativo fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria. Pois bem, forçoso admitir que o valor da base de cálculo adotada pela fiscalização tenha sido construído a partir da base de cálculo adotada pela recorrente para apuração do cálculo do IRRF, sem que legalmente isso seja possível, quer seja, sem uma fundamentação legal para que a CONDECINE seja incluída na base de cálculo da Cide, ao menos isto não restou evidenciado.

Importante ressaltar que não é alvo do litígio adentrar se a CONDECINE deveria ou não fazer parte do IRRF, a se apropriar desta base para a incidência da CIDE, o que se pede em recurso é diante de qual embasamento legal caberia esta inclusão.

Não só por este aspecto, a diligência torna-se necessária, mas também pelo fato que, ainda que admitida a inclusão da CONDECINE na base de cálculo da CIDE, amparada por lei, a recorrente se contrapõe ao cálculo efetuado. Nesse sentido, trouxe como exemplo o que foi alvo de seu pedido de nulidade do lançamento por ausência de motivação e consequente cerceamento do direito de defesa, apresentando os seguintes argumentos:

Conforme se depreende da fl. 17 do Termo de Verificação Fiscal, a base de cálculo considerada pela Fiscalização – que, segundo [uma das] premissas da autuação, deveria equivaler ao valor bruto da remessa – foi de R\$ 7.277.684,34:

15/03/2016	135251333	7.277.684,34	727.768,43
------------	-----------	--------------	------------

É dizer, segundo entendimento fiscal, o valor de R\$ 7.277.684,34 corresponde à soma de (a) valor líquido da remessa; (b) valor da CONDECINE-Remessa sobre ela recolhida; e (c) valor do IR retido. Ocorre que essa premissa não condiz com a realidade.

Conforme se depreende do próprio contrato de câmbio, o valor líquido da remessa (a) corresponde a R\$ 5.858.490,46. É ver:

Taxa-Cambial 3,6320000000	Valor em moeda nacional 5.858.490,46(CINCO MILHOES OITOCENTOS E CINQUENTA E OITO MIL QUATROCENTOS E NOVENTA REAIS E QUARENTA E SEIS CENTAVOS)
------------------------------	--

O valor da CONDECINE (b) e do IRRF (c) sobre a remessa recolhidos, por sua vez, correspondem a R\$ 207.785,73 e R\$ 1.091.652,65, conforme comprovado pela DARF abaixo acostada (doc. nº 02 e 03):

Outras Informações	
Data de Emissão:	30.03.2016
Tipo de Pagamento:	BOLETO BANCÁRIO
Documento empresa:	2000054359
Data pagamento:	23.03.2016
Valor pagamento:	207.785,73
Documento banco:	
Código de Barras:	00194674200207785732490280249028160000021621
Identif. Pagto:	

Número do Pagamento:	5255423683-7
Período de Apuração:	14/03/2016
Número de Referência:	150000049
Data de Vencimento:	14/03/2016
Número do Documento:	010139905440002206
Valor no Código de Receita 9427:	1.091.652,65
Valor Total:	1.091.652,65
Observação:	* Registro original alterado.

A partir da soma dos referidos valores, chega-se ao total de R\$ 7.157.928,84 – o que faz surgir o seguinte questionamento: qual a fundamentação para a divergência considerado pelo Fisco? Deveriam ser acrescidos à base valores outros? Se sim, qual a fundamentação para tanto?

A resposta às questões acima permanece obscura pelo simples fato de que o lançamento, no curso de suas razões, acabou por remeter a três metodologias de cálculos distintas – todas as quais, conforme demonstrado à impugnação, levam a resultados divergentes.

E, nesse ponto, questiona-se: seria possível “sanar” esse vício após a feitura do lançamento? A resposta, evidentemente, é negativa.

Ora, a determinação “da matéria tributável” e o cálculo do “montante devido” são, nos termos do art. 142 do CTN, elementos intrínsecos ao lançamento – isso é, ao precisa-los, está a autoridade autuante fazendo um juízo de subsunção do fato à norma; é dizer, elegendo os critérios jurídicos de que se valerá. Admitir sua alteração, portanto, como já introduzido, afrontaria flagrantemente o art. 146 do CTN.

E nem se cogite que esse vício não se enquadraria dentre as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 – afinal, a imprecisão na identificação dos elementos do lançamento impossibilita o adequado enfrentamento do lançamento, representando verdadeiro cerceamento do direito de defesa.

Diante o exposto, este colegiado, entendeu que a não conversão do feito em diligência, pode incorrer em se realizar um julgamento precário, por considerar somente os fatos alegados pela Autoridade Fiscal.

De modo insistente que se busca esse colegiado, é a busca da verdade material, ou seja, a verdadeira adequação de conceitos amparados pelas leis de regência e melhor compreensão dos cálculos atribuídos para a formação das bases imponíveis dos tributos. Portanto, é necessário que seja apontado, fundamentado, esclarecido e demonstrado os cálculos realizados para toda a apuração de ofício para formar a base de cálculo da CIDE.

Diante do exposto acolho os embargos de declaração e no mérito voto pela conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos abaixo.

Solicita-se à Autoridade Administrativa a devida verificação:

- (i) Informar a fundamentação legal da inclusão da CONDECINE na base de cálculo da CIDE;
- (ii) Aferir se os valores a título da contribuição destinada a CONDECINE são repassados, remetidos para residente ou domiciliado no exterior, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro;
- (iii) Positivado o que se busca aferir no item (i), verificar a procedência ou não dos erros de cálculo apontados pelo Recorrente, assim como: demonstrar, de forma detalhada, com identificação das rubricas e valores, a apuração da base de cálculo da contribuição lançada;
- (iv) Intime o contribuinte para que no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, apresente os documentos e esclarecimentos que a autoridade fiscal entender necessários à análise;
- (v) Dê ciência ao contribuinte com a entrega de cópias do parecer/relatório e documentos colacionados aos autos para que exerça o contraditório, no prazo de 30 (trinta) dias.

É a proposta desta Resolução.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA